



Auditors Reaction to Companies Earnings Volatility

Ali Tamoradi¹, Majid rajabkordi², Zeinab Rezaee³, Marziyeh Keikhosravi⁴

Received: 2022/09/05

Approved: 2022/11/21

Research Paper

Abstract

The purpose of this study is to investigate the reaction of auditors to Earnings volatility, for which the effect of earnings fluctuations on the audit report lag and auditing fees of companies listed on the Tehran Stock Exchange was investigated. In this study, to test the hypotheses, the required information related to the research variables was collected from the financial statements of 150 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 1390 to 1399. To test the two research hypotheses, two multivariate regression models with panel data using random effects method were used. The findings of the test of research hypotheses indicate that in companies listed on the Tehran Stock Exchange, Earnings volatility has a significant positive effect on the audit report lag. Also, the research findings showed that Earnings volatility also have an effect on audit fees. Positive has meaning. The results indicate that in Tehran Stock Exchange, with the increase of Earnings volatility, the audit report lag increases. In fact, as profit volatility increases, the inherent risk of auditing increases, and auditors will conduct more content tests to reduce overall risk. Performing more tests by auditors will also increase the delay in submitting the audit report. The results also showed that with increasing Earnings volatility, the audit fee increases. As profit fluctuations increase audit risk, auditors should also be more diligent in their audit process, so increasing Earnings volatility leads to increased audit fees. So far, no research has comprehensively investigated the audit response to the fluctuation of companies' earnings. If auditors perceive Earnings volatility as an effective risk, they will try to respond to it and increase their level of response in order to respond to it. Auditors' response to the risk of profit fluctuations can be twofold. First, more auditors' efforts in audits will lead to more audit report lag, and second, auditors may request higher fees for pricing audit services.

Key Words: Auditors' Reaction, Earnings volatility, Audit Fee, audit report lag, Audit Risk.

 10.22034/JPAR.2022.561498.1112

1. Instructor, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Payame Noor university, Ramhormoz, Iran. (Corresponding Author) tamoradi001@pnu.ac.ir
2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Sari branch. Islamic Azad University .Sari, Iran. majidrg@yahoo.com
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Shoushtar branch. Islamic Azad University, Shoushtar, Iran. ze.rezaei1361@iau.ac.ir
4. M.Sc. of Accounting , Faculty of Accounting, Islamic Azad University, Ahvaz branch. Ahvaz, Iran. keikhosravi@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

واکنش حساب‌رسان به نوسان سود شرکت‌ها

علی تامرادی^۱، مجید رجب کردی^۲، زینب رضائی^۳، مرضیه کیخسروی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی واکنش حساب‌رسان به نوسان سود است، که به این منظور تأثیر نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها، اطلاعات مورد نیاز مرتبط با متغیرهای پژوهش از صورت‌های مالی ۱۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ جمع‌آوری گردید. برای آزمون دو فرضیه پژوهش از دو مدل رگرسیون چند متغیره با داده‌های تابلویی به روش اثرات تصادفی استفاده شد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش بیان‌گر آن است که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت معناداری دارد، همچنین یافته‌های پژوهش نشان داد که نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی نیز تأثیر مثبت معناداری دارد. نتایج پژوهش بیان‌گر آن است که در بورس اوراق بهادار تهران با افزایش نوسان سود، تأخیر گزارش حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. در واقع با افزایش نوسان سود، ریسک ذاتی حسابرسی افزایش پیدا کرده و حساب‌رسان برای کاهش ریسک کلی، آزمون‌های محتوای بیشتری را اجرا خواهند کرد. اجرای آزمون‌های بیشتر توسط حساب‌رسان نیز، منجر به افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین نتایج نشان داد که با افزایش نوسان سود، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. با توجه به اینکه نوسان سود، منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود، حساب‌رسان نیز باید تلاش بیشتر در فرایند رسیدگی‌های خود داشته باشند، به همین دلیل افزایش نوسان سود منجر به افزایش حق‌الزحمه خدمات حسابرسی می‌شود. تاکنون پژوهشی به صورت جامع به بررسی واکنش حسابرسی به نوسان سود شرکت‌ها نپرداخته است. در واقع در صورتی که حساب‌رسان نوسان سود را به عنوان ریسکی مؤثر درک نمایند، تلاش خواهند کرد که نسبت به آن واکنش نشان داده و در جهت پاسخگویی به آن، سطح رسیدگی‌های خود را افزایش می‌دهند. واکنش حساب‌رسان به ریسک ناشی از نوسان سود به دو طریق است. نخست آنکه تلاش بیشتر حساب‌رسان در رسیدگی‌ها منجر به تأخیر بیشتر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود و دوم آنکه حساب‌رسان در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه بیشتری را درخواست نمایند.

واژه‌های کلیدی: واکنش حساب‌رسان، نوسان سود، حق‌الزحمه حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی، ریسک حسابرسی.

doi: 10.22034/JPAR.2022.561498.1112

tamoradi001@pnu.ac.ir

majidrg@yahoo.com

ze.rezaei1361@iaua.ac.ir

keikhosravi@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. مربی، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه پیام نور، رامهرمز، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد شوشتر، دانشگاه آزاد اسلامی، شوشتر، ایران.

۴. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.

مقدمه

در پایان سال مالی سرمایه‌گذاران به شدت نیازمند اطلاعات مالی قابل اتکاء و به موقع هستند تا با استفاده از اطلاعات دریافت شده از گزارش‌های مالی بتوانند در خصوص سرمایه‌گذاری خود پیش‌بینی و تصمیم‌گیری‌های درست نمایند (کارود و همکاران^۱، ۲۰۲۰). از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعاتی قابل اتکاء هستند که یک نهاد مستقل بدون جانبداری بر فرایند گزارشگری مالی شرکت‌ها مانند حسابرسان، نظارت نمایند (صالحی و همکاران^۲، ۲۰۱۸). علی‌رغم مزایای حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده که بر کسی پوشیده نیست، ولی مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می‌تواند بر به موقع بودن اطلاعات مالی ارائه شده و در نتیجه بر مربوط بودن آن اثرگذار باشد (مرادی و حسینی‌پور، ۱۳۸۸). زیرا گزارش‌های مالی سالانه شرکت پیش از انتشار، باید توسط حسابرسان رسیدگی و تأیید شوند (روسمین و ایونس^۳، ۲۰۱۷)، بنابراین، هرچه تأخیر گزارش حسابرسی (فاصله بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی) کمتر باشد، صورت‌های مالی به موقع‌تر به دست استفاده‌کنندگان خواهد رسید و آن‌ها به شکلی بهتر و مؤثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده شرکت‌ها استفاده نمایند. به موقع بودن گزارش‌های مالی حسابرسی شده، از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه می‌تواند باعث کاهش احتمال تصمیم‌گیری‌های نادرست توسط سرمایه‌گذاران شود. بنابراین، می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران خواهد شد (جعفری‌پور و همکاران، ۱۳۹۶).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرس اغلب به عنوان یکی از مهمترین محرک‌های ارائه به موقع گزارش‌های مالی است که نتیجه واکنش حسابرسان به وضعیت و عملکرد شرکت‌ها است (ابر ناشی و همکاران، ۲۰۱۷)، به همین دلیل تاکنون مطالعات زیادی به دنبال شناسایی عواملی بوده‌اند که روی تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد (سولاتانا و همکاران^۴، ۲۰۱۴). پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که تأخیر گزارش حسابرسی تحت تأثیر اندازه شرکت (حبیب و همکاران^۵، ۲۰۲۰)، سودآوری (فوجیانتی و ساتریا^۶، ۲۰۲۰)، پیچیدگی کار شرکت (حبیب و بویان^۷، ۲۰۱۱)، کیفیت کنترل داخلی شرکت (مونیسف و همکاران^۸، ۲۰۱۲)، نسبت بدهی‌های شرکت (عبیداله و همکاران^۹، ۲۰۱۹) کیفیت سود شرکت‌ها (استانا^{۱۰}، ۲۰۱۵)، فاصله بین دفتر مؤسسه حسابرسی و دفتر مرکزی صاحبکار (حسینی و محمدی، ۱۳۹۹) می‌باشد. دنباله‌رو پژوهش‌های پیشین صورت گرفته در داخل و خارج کشور، پژوهش حاضر به دنبال شناسایی تأثیر نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی است، چون پژوهش‌های پیشین نشان دادند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی معیار معقولی برای تلاش حسابرسان جهت رسیدگی‌هایشان است و اگر حسابرسان نوسانات سود را به عنوان معیاری از ریسک درک نمایند، سعی خواهند کرد که با رسیدگی‌های بیشتر به ریسک ناشی از نوسانات سود واکنش مناسب داشته باشند (برایان و ماسون^{۱۱}، ۲۰۲۰). علاوه بر تأخیر گزارش حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی نیز عاملی است که می‌تواند به عنوان معیاری از واکنش حسابرسان در نظر گرفت. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که حق‌الزحمه

حسابرسی تحت تأثیر اندازه شرکت (پیتالوکا و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۹)، سودآوری (کمال و یوسف^{۱۳}، ۲۰۱۶)، پیچیدگی کار شرکت (جانوارتی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۹)، کیفیت کنترل داخلی شرکت (دونگ جی و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۸)، اهرم مالی (باروا و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۹)، خصوصیات صنعت (جونجیان^{۱۷}، ۲۰۲۱) و ویژگی‌های شرکت (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۹؛ مولائی و کردستانی، ۱۴۰۰) قرار می‌گیرد، لیکن علی‌رغم پژوهش‌های صورت گرفته در داخلی و خارج کشور، اما نقش تأثیر نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی تاکنون در ادبیات پژوهشی کمتر مورد بررسی قرار گرفت. حسابرسان از طریق حق‌الزحمه می‌توانند نسبت به ریسک ناشی از نوسانات سود واکنش نشان دهند، چرا که حق‌الزحمه حسابرسی نیز به تلاش حسابرسان یا مدت زمانی که حسابرسان برای رسیدگی‌ها جهت اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی نیاز دارند، بستگی دارد (چو و همکاران^{۱۸}، ۲۰۲۰). به اعتقاد بویان و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۰) حق‌الزحمه حسابرسی با توجه به ارزیابی حسابرس از حجم عملیات و ریسک کار حسابرسی تعیین می‌شود. در واقع، حسابرسی حرفه‌ای است که در هنگام انعقاد قرارداد حسابرسی ریسک را برآورد و آن را در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی منعکس نماید (سان و همکاران^{۲۰}، ۲۰۲۰). بر پایه چنین استدلال‌هایی، پیش‌بینی می‌شود که حسابرسان نوسانات سود را به عنوان معیاری از ریسک در کرده و در زمان انعقاد قرارداد حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. در این راستا برایان و میسون (۲۰۲۱) اعتقاد دارند که حسابرسان می‌توانند سطوح بالا یا پایین نوسانات سود را به عنوان افزایش ریسک درک کنند. آن‌ها خاطرنشان کردند که حسابرسان ممکن است نوسانات بیشتر سود را به عنوان افزایش ریسک در نظر بگیرند، زیرا اولاً سودهایی که نوسان بیشتری دارند، کمتر قابل پیش‌بینی هستند (دیچو و تانگ، ۲۰۰۹) و تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی حسابرس و سود واقعی شرکت ایجاد می‌کند، دوماً سودی که از نوسان بالایی برخوردار باشد به دلیل اینکه پایداری کمتری برخوردار است و به لحاظ حسابداری از اعتماد کمتری به لحاظ کیفیت برخوردار است. به همین دلیل حسابرسان با افزایش نوسان سود ممکن است با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی پاسخ دهند.

با توجه به مطالب فوق، یکی از عواملی که می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسان شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد، نوسان سود است، که این موضوع تاکنون در ادبیات پژوهشی داخلی کمتر مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به اینکه تأخیر گزارش حسابرسی به عنوان محرکی مؤثر بر زمان ارائه گزارش‌های مالی، از اهمیت بالایی برای سرمایه‌گذاران برخوردار است و همچنین نقش نوسان سود به عنوان سیگنالی که می‌تواند منجر به تأخیر قرار گرفتن تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شود، در این زمینه خلاء پژوهشی وجود دارد. بنابراین توجه به کمبود پژوهشی در این حوزه، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش است که آیا نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارد؟ اگر چنین است، این تأثیر مثبت است یا منفی؟ دستیابی به پاسخ این پرسش می‌تواند اطلاعات سودمندتری در مقایسه با پژوهش‌های پیشین در اختیار سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بازار جهت

تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری قرار دهد، چراکه سود شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های اخیر با نوسانات زیادی همراه بوده و واکنش حسابرسی‌انسانیت به این نوسان سود نامشخص است. از سوی دیگر نتایج این پژوهش به عنوان سیگنالی جهت تلاش مضاعف حسابرسان نسبت به نوسان سود شرکت‌ها را مشخص نماید. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدید برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه مالی و حسابداری پیشنهاد نماید. به این منظور در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری پشتوانه فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌گردد، سپس به صورت مختصر پیشینه پژوهش ارائه می‌گردد. پس از آن فرضیه‌ها پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، تعریف عملیاتی متغیرها، مدل آزمون فرضیه‌ها، آمار توصیفی متغیرها و آزمون فرضیه‌های آماری ارائه می‌شود. در انتها نیز نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

نوسان سود و تأخیر گزارش حسابرسی

انتشار به‌موقع گزارش‌های مالی از سوی شرکت‌ها، می‌تواند موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات (باطلو و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۵)، کاهش پخش شایعات در مورد سلامت و عملکرد مالی (آلن و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۴) و افزایش محتوای اطلاعات مالی گزارش (باطلو و همکاران^{۲۳}، ۲۰۱۵) شده شرکت شود (حبیب و محمدی^{۲۴}، ۲۰۱۸). اما آنچه که می‌تواند اعتماد استفاده‌کنندگان به گزارش‌های مالی را افزایش دهد نقش حسابرس در اعتباربخشی به گزارش‌های مالی است (بای و وو^{۲۵}، ۲۰۱۶)، چراکه نظارت حسابرسان مستقل به عنوان یک نهاد خارج شرکت می‌تواند نقش اساسی در افزایش شفافیت گزارشگری مالی و ایجاد اعتماد عمومی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایفا نماید (گنترا و خلیف^{۲۶}، ۲۰۲۱). اما سرعت ارائه گزارش حسابرسی از اهمیت بالایی برای سرمایه‌گذاران برخوردار است و هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاهتر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است

(وان حسین و همکاران^{۲۷}، ۲۰۱۸). عوامل گوناگونی ممکن است تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهند (دوراند^{۲۸}، ۲۰۱۹). یکی از ابعاد مهم که زمان ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، موضوع سود شرکت‌هاست (استیوارت و کارینی^{۲۹}، ۲۰۱۹). تاکنون پژوهش‌های زیادی در خصوص تأثیر جنبه‌های مختلف سود از جمله کیفیت سود، پایداری سود صورت گرفته است. به طور مثال برایان و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۸) در پژوهش خود نشان داد کیفیت سود تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. افزایش کیفیت سود می‌تواند زمینه را برای سهولت در اجرای فرایند حسابرسی (راسلت و وانگ^{۳۱}، ۲۰۱۰)، کاهش ریسک‌های حسابرسی (حبیب و همکاران^{۳۲}، ۲۰۱۹) و در نهایت کاهش بدبینی حسابرسان به واحد مورد رسیدگی (ویتهورس و لامبرت^{۳۳}، ۲۰۱۴) را فراهم آورد. ابرنائی و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۷) نیز نشان دادند که پایداری سود تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. هر چه پایداری و یکنواختی سود بیشتر باشد، سود از قابلیت پیش‌بینی بیشتر برخوردار بوده و ریسک کمتری

را به همراه خواهد داشت. به اعتقاد برایان و ماسون (۲۰۲۰)، یکی از جنبه‌های سود که کمتر به آن توجه شده است، نوسان سود است. نوسان سود منعکس کننده پراکندگی سود در طول زمان است و ممکن است در برنامه و دامنه رسیدگی‌های حسابرسی تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد (حسن^{۳۵}، ۲۰۱۶). نوسان سود ناشی از دو عامل شوک اقتصادی و یا مسائل مرتبط با سود حسابداری بوده که هر دو عامل قابلیت پیش‌بینی سود را کاهش می‌دهد (براینت و همکاران^{۳۶}، ۲۰۱۳). نوسان سود پیچیدگی کار حسابرسی را افزایش داده و به همین دلیل ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد. به اعتقاد حبیب و هوانگ^{۳۷} (۲۰۱۹) نوسان سود ریسک ذاتی حسابرسی را افزایش داده و در نتیجه تلاش حسابرسی و دامنه رسیدگی حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. برایان و ماسون (۲۰۲۰) ابتدا استدلال کردند که نوسان سود، ممکن است با گسترش دامنه رسیدگی‌های حسابرسی همراه باشد و حسابرسی با استفاده از آزمون‌های محتوا ریسک حسابرسی را کاهش دهند در نتیجه حسابرسی برای آزمون‌های بیشتر مدت زمان حسابرسی را افزایش می‌دهند. اما در نهایت نتایج پژوهش آن‌ها بر خلاف تصوراتشان بود، زیرا نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد نوسان سود، تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. اما در مقابل نتایج پژوهش‌های ژانگ و همکاران^{۳۸} (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که حسابرسی نوسان سود شرکت‌ها را به عنوان معیاری از ریسک مربوط به فعالیت شرکت درک می‌نمایند. آن‌ها در پاسخ به این ریسک درک شده، سطح دامنه رسیدگی‌ها را افزایش می‌دهند تا از این طریق ریسک ناشی از نوسان سود شرکت را کاهش دهند. به همین دلیل با افزایش سطح دامنه رسیدگی مدت زمان جهت رسیدگی به اطلاعات صورت‌های مالی افزایش پیدا می‌کند.

نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی

منافع اقتصادی حسابرسی از طریق حق الزحمه حسابرسی تأمین می‌گردد که از طریق انعقاد قرارداد با شرکت‌ها به دست می‌آید (چن و همکاران^{۳۹}، ۲۰۲۱). حسابرسی جهت تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی، عوامل زیادی را در نظر می‌گیرند و تا کنون پژوهش‌های زیادی در زمینه بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت گرفته است (ایمنی و دریائی، ۱۳۹۹). حسابرسی به‌طور معمول با توجه به وضعیت و ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی باید بهترین برآورد را داشته باشند و بر اساس آن حق الزحمه حسابرسی را تعیین نمایند تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با معقول‌ترین حق الزحمه انجام دهند، چرا که حسابرسی برای تکمیل فرآیند حسابرسی خود نیازمند زمان کافی هستند و بدون اختصاص زمان مورد نیاز برای انجام امور حسابرسی، دستیابی به کیفیت مورد نظر امکانپذیر نخواهد بود (دمرجان و همکاران^{۴۰}، ۲۰۱۳). مقدار فعالیت‌های حسابرسی مورد نیاز و همچنین بحث پیرامون گزارش حسابرسی به طور معنادار می‌تواند بر دامنه رسیدگی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر گذار باشد (ناصر و حسن^{۴۱}، ۲۰۱۶). اما اینکه چه عواملی می‌تواند موجب افزایش دامنه رسیدگی حسابرسی شود، هموار در بین پژوهشگران مورد بحث و چالش بوده است (اوکیلی^{۴۲}، ۲۰۲۰). به عقیده

اکثر پژوهشگران دامنه رسیدگی حسابرسان به شرایطی که موجب افزایش ریسک حسابرسی می‌شود، تا حدود زیادی وابسته است، به طور مثال ریسک ناشی از اندازه حسابرسی، ریسک ناشی از پیچیدگی کار و حتی ریسک ناشی از سود شرکت (الهداب^{۴۳}، ۲۰۱۶). در این راستا نیکینن و ساهلستروم^{۴۴} (۲۰۱۵) در پژوهش خود تأثیر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انگلستان را بررسی کردند نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ریسک (ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر مستقیم دارد. چن و همکاران (۲۰۱۹) استدلال می‌کنند که ریسک حسابرسی، تحت تأثیر وضعیت مالی و عملکرد شرکت‌ها قرار دارد، و مبرهن است که در شرکت‌هایی که نوسانات زیادی در سود سالانه خود دارند، ریسک بالاتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند و حسابرسان نیز جهت انعقاد قرار دارد و زمان رسیدگی‌ها به این مورد توجه دارند. برایان و ماسون (۲۰۲۰) نیز اعتقاد دارند که زمان رسیدگی‌های حسابرسی تحت تأثیر نوسانات سود شرکت‌هاست و با افزایش نوسانات سود شرکت، زمان و دامنه رسیدگی‌های حسابرس افزایش پیدا می‌کند. همچنین تانگ^{۴۵} (۲۰۲۰) استدلال نمود که حسابرسان زمانی که نوسان بالایی از سود را نسبت به سال قبل مشاهده می‌نمایند آن را به عنوان زنگ خطری از ریسک حسابرسی درک کرده، از این رو در پاسخ به ریسک تلاش و رسیدگی‌های خود را نسبت به اقلام صورت‌های مالی افزایش می‌دهند. به همین دلیل با افزایش سطح رسیدگی‌های حسابرسان، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند (تانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

پیشینه پژوهش

کیم و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۴۳ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ژاپن طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های ژاپنی می‌شود.

ایجبونیک و همکاران^{۴۶} (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر هموارسازی سود به منظور کاهش نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۷۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیجریه طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد هموارسازی سود تأثیر منفی معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد. این بدان معناست که افزایش نوسان سود موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

بالا و همکاران^{۴۷} (۲۰۲۲) در پژوهشی بخشی از پژوهش خود به بررسی رابطه ویژگی‌های حسابرسی و هموارسازی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۳۷۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کشورهای آسیایی طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۹

استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طور کلی نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی با هموارسازی سود رابطه معناداری ندارد.

چانگ و همکاران^{۴۸} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر هموارسازی بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۲,۸۲۳ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار چین طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۸ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طور کلی نشان می‌دهد که هموارسازی سود بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر منفی معناداری دارد.

دیوید و همکاران^{۴۹} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسان درآمد بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۲,۱۲۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۹ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طور کلی نشان می‌دهد که حسابرسان نوسان درآمد شرکت‌ها را به منزله سیگنالی برای افزایش ریسک ارزیابی کرده و حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند.

رحمان و وو^{۵۰} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۷۰ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار چین طی سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۸ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد مؤسسات حسابرسی بزرگ، نوسان سود را در حق‌الزحمه حسابرسی لحاظ می‌نمایند در حالی که مؤسسات حسابرسی کوچک و با قدمت کمتر نوسان سود را در حق‌الزحمه حسابرسی لحاظ نمی‌نمایند.

تانگ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۴۳ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایتالیا طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۶ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد.

برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر ریسک حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۰۷۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود بر ریسک حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد.

برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۰۷۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر منفی معناداری دارد. همچنین نتایج نشان داد نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر

مثبت معناداری دارد.

باسونی و همکاران^{۵۱} (۲۰۱۷) در بخشی از پژوهش خود به بررسی رابطه ویژگی‌های هیئت مدیره و به موقع بودن گزارش حسابرسی شده پرداختند. نمونه آماری تحقیق شامل ۲۰۱ شرکت از ۱۱ کشور آسیایی در طی دوره زمانی ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۹ بوده است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که اندازه هیئت مدیره و استقلال هیئت مدیره موجب افزایش به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌شود، اما دوگانگی نقش مدیر عامل موجب کاهش به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌شود.

بهمنی و نظام طاهری (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی رابطه هموارسازی سود و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها پرداختند. بدین منظور اطلاعات مالی ۱۱۸ شرکت، در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ به روش حذفی سیستماتیک به عنوان نمونه آماری پژوهش استخراج و بررسی شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که هموارسازی سود مبتنی بر هر دو معیار نوسانات سود خالص و اقلام تعهدی بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌ها تأثیر معنادار دارد.

علی پور زاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر معاملات مدیریتی بر رابطه بین نوسانات سود سالانه و حق‌الزحمه حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به‌منظور تعیین نمونه آماری تعداد ۱۵۰ شرکت به روش حذف سیستماتیک از بین کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ که شرایط نمونه را داشتند انتخاب گردید. نتایج پژوهش نشان داد که معاملات مدیریتی شدت رابطه مثبت بین نوسانات سود سالانه و حق‌الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کنند.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این تحقیق تعداد ۹۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۹۲ تا ۹۶ مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گرفته است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین علامت سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابر، نوع اظهار نظر حسابر، تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) و همچنین بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابر، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) رابطه معناداری وجود دارد، ولی بین علامت سود و اندازه موسسه حسابرسی و همچنین بین نوسان پذیری سود و نوع اظهار نظر حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشده است.

حیدریان و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابر بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد که نتایج نشان می‌دهد که تأخیر غیر عادی گزارش حسابر بر نوسانات قیمت سهام تأثیر معناداری دارد. همچنین مالی تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابر بر نوسانات قیمت سهام را تعدیل می‌کند.

نیری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی اثر تأخیر گزارش حسابرسی بر نوسانات قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در بین ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی بین سال‌های ۱۳۹۶-۱۳۹۱ بررسی شد. نتایج آزمون فرضیات نشان داد تأخیر گزارش حسابرسی بر قیمت سهام تأثیر مثبت معناداری دارد. سلیمانی امیری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به ارتباط خود همبستگی سود، نوسان سود و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این راستا، اطلاعات ۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ مورد بررسی و آزمون قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، نشان می‌دهند که بین خودهمبستگی سود و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

جعفری پور و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل حاکمیتی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه آماری تحقیق شامل ۹۳ شرکت در طی دوره زمانی ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۰ بوده است. نتایج نشان داد اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره، درصد مالکیت سرمایه گذاران نهادی و تمرکز مالکیت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر منفی معنادار دارند، و دوره تصدی مدیرعامل و نفوذ مدیرعامل بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت معنادار دارند.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه یک: هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود.

فرضیه دو: هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر زمانی، پس رویدادی است، یعنی بر مبنای تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته (داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها) انجام گرفته است. از آنجایی که پژوهش حاضر در پی یافتن رابطه بین متغیرهای پژوهش در یک جامعه آماری می‌باشد، بنابراین پژوهش از نوع پژوهش‌های همبستگی می‌باشد. از سوی دیگر، در این پژوهش جهت جمع‌آوری مبنای نظری و اطلاعات مرتبط با پیشینه پژوهش، ابتدا از روش کتابخانه‌ای و اسنادکاوی استفاده شد. سپس داده‌های مرتبط با متغیرهای پژوهش با مراجعه به صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های نمونه و با استفاده از پایگاه‌های اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران، نرم‌افزار اطلاعاتی ره‌آوردنوبین و تارنمای رسمی شرکت‌ها جمع‌آوری شد. آماده‌سازی داده‌های پژوهش با استفاده از نرم افزار اکسل انجام شد؛ سپس با استفاده از نرم افزار ایویوز نسخه ۹ تجزیه و تحلیل آماری مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش انجام شد.

کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. به دلیل گستردگی وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان

اعضای جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه قرارداد شده.

۱. شرکت‌ها باید از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ در بورس حضور داشته باشند.
 ۲. شرکت‌ها جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک، بیمه و لیزینگ نباشد.
 ۳. شرکت‌ها در طول دوره زمانی پژوهش تغییر سال مالی ن داده و سال مالی آن‌ها منتهی به اسفند ماه باشد.
 ۴. شرکت‌ها در طول دوره زمانی پژوهش وقفه عملیاتی قابل ملاحظه‌ای نداشته باشند.
 ۵. اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها به‌منظور استخراج داده‌ها در دسترس باشد.
- با توجه به محدودیت‌های فوق‌الذکر در نهایت از بین جامعه آماری به‌صورت حذف سیستماتیک ۱۵۰ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد. همچنین در این پژوهش متغیرهای موجود در مدل‌های رگرسیونی چند متغیره، از دو جنبه متفاوت مورد بررسی قرار گرفتند. از یک سو، این متغیرها در میان شرکت‌های مختلف (۱۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) و از سوی دیگر، در دوره زمانی هشت ساله (سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹) بررسی شدند. بنابراین، جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیون چند متغیره با رویکرد داده‌های ترکیبی استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شد. سپس آزمون‌های پیش فرض مدل رگرسیون شامل آزمون عدم مشکل هم‌خطی، آزمون عدم خود همبستگی باقی مانده‌ها، آزمون بررسی پایایی متغیرهای پژوهش و آزمون بررسی واریانس باقی‌مانده‌ها انجام شده است. به‌منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های تابلویی و یا داده‌های تلفیقی از آزمون اف لیمر استفاده شد. برای آزمون معناداری ضرایب جزئی متغیرهای مدل‌های رگرسیونی جهت آزمون فرضیه‌ها نیز از آزمون تی در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شد.

اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل

نوسان سود (IBVOL): برای اندازه‌گیری نوسان سود از انحراف معیار سود خالص به دارایی‌های ابتدای دوره که با استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی طی یک دوره زمانی پنج‌ساله قابل تخمین است، استفاده گردید (برایان و ماسون، ۲۰۲۰).

متغیرهای وابسته

تأخیر گزارش حسابرسی (ARLAG): برای اندازه‌گیری تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، از لگاریتم فاصله زمانی (تعداد روز) بین پایان سال مال تا تاریخ امضای گزارش حسابرسی استفاده گردید (عبیداله و همکاران، ۲۰۱۹).

حق‌الزحمه حسابرسی (LNAF): برای اندازه‌گیری حق‌الزحمه حسابرسی، از لگاریتم هزینه حسابرسی استفاده گردید (صهبای قرقی، ۱۳۹۸).

متغیرهای کنترلی

اندازه هیئت مدیره (BSIZE): برای اندازه‌گیری اندازه هیئت مدیره از مجموع تعداد اعضای هیئت مدیره (موظف و غیر موظف) استفاده گردید.

استقلال هیئت مدیره (BIND): برای اندازه‌گیری استقلال هیئت مدیره از نسبت تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضای هیئت مدیره استفاده گردید.

اندازه شرکت (SIZE): برای اندازه‌گیری اندازه شرکت از لگاریتم مجموع ارزش دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی مورد نظر استفاده گردید.

اهرم مالی (LEV): برای اندازه‌گیری اهرم مالی از نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی مورد نظر استفاده گردید.

بازده حقوق صاحبان سهام (ROE): برای اندازه‌گیری از نسبت سود خالص به مجموع حقوق صاحبان سهام شرکت در پایان سال مالی مورد نظر استفاده گردید.

تلفیقی بودن صورت‌های مالی (ART): برای اندازه‌گیری در صورتی که اطلاعات صورت‌های مالی شرکت تلفیقی باشد، این متغیر برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

همچنین در مدل یک پژوهش حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده است و در مدل دوم پژوهش نیز تأخیر گزارش حسابرسی به عنوان متغیر کنترلی استفاده شد.

مدل‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های یک و دو پژوهش به ترتیب از مدل‌های رگرسیون چند متغیره شماره (۱) و (۲) استفاده گردید.

مدل (۱)

$$ARLAG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IBVOL_{i,t} + \beta_2 BSIZE_{i,t} + \beta_3 BIND_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 LNAF_{i,t} + \beta_8 ART_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۲)

$$LNAF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IBVOL_{i,t} + \beta_2 BSIZE_{i,t} + \beta_3 BIND_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 ARLAG_{i,t} + \beta_8 ART_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل‌های فوق:

$ARLAG_{i,t}$: تأخیر گزارش حسابرسی شرکت i در سال t ,

$LNAF_{i,t}$: حق‌الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t ,

$IBVOL_{i,t}$: نوسان سود شرکت i در سال t ,

$BSIZE_{i,t}$: اندازه هیئت مدیره شرکت i در سال t ,

$BIND_{i,t}$: استقلال هیئت مدیره شرکت i در سال t ,

$SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t ,

$LEV_{i,t}$: اهرم مالی شرکت i در سال t ,

$ROE_{i,t}$: بازده حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t .

$ART_{i,t}$: تلفیقی بودن صورت‌های مالی شرکت i در سال t .

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ منعکس شده است. شاخص‌های مرکزی (میان و میانگین) و شاخص‌های پراکندگی (حداقل، حداکثر و انحراف معیار) برای متغیرهای پژوهش به منظور تحلیل توصیفی ویژگی‌های متغیرها قبل از آزمون فرضیه به کار گرفته شد. این اقدام به منظور شناخت بیشتر متغیرها و ارائه دیدگاهی کلی نسبت به نمونه آماری صورت گرفته است. با توجه به جدول ۱ میانگین حق‌الزحمه حسابرسی ۲۵۱۰ میلیون رالص بوده است و به این معناست که حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های نمونه به طور میانگین ۳۲۱۰ بوده است. همچنین میانگین لگاریتم تعداد روز تأخیر گزارش حسابرسی نیز ۹۱ بوده است. بیشترین میزان تأخیر گزارش حسابرسی در بین شرکت‌های نمونه نیز ۱۵۵ و کمترین میزان تأخیر گزارش حسابرسی نیز ۳۱ بوده است. انحراف معیار نیز نشان‌دهنده میزان تغییرات مجذور داده‌های متغیر حول میانگین است و هر چه که مقدار آن کمتر باشد، نشان از توزیع نرمال داده‌های مربوط به آن متغیر دارد (عباسی و تامرادی، ۱۳۹۹). همان‌طور که مشاهده می‌شود نوسان سود و حق‌الزحمه حسابرسی به ترتیب کمترین (۰/۰۳۲) و بیشترین (۷۰/۲۱۱) انحراف معیار را در بین متغیرهای پژوهش دارند.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	تعداد مشاهده	میانگین	میان	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
تأخیر گزارش حسابرسی	۱۵۰۰	۹۱	۹۳	۲۵/۱۴۲	۳۱	۱۵۵
حق‌الزحمه حسابرسی	۱۵۰۰	۲۵۱۰	۲۶۰۰	۷۰۰/۲۱۱	۱۲۰۰	۱۷۴۵۰
نوسان سود	۱۵۰۰	۰/۰۹	۰/۰۸	۰/۰۳۲	۰/۰۱	۰/۶۲
اندازه هیئت مدیره	۱۵۰۰	۵/۲۶	۵/۰۰	۰/۱۷۱	۵/۰۰	۷/۰۰
استقلال هیئت مدیره	۱۵۰۰	۰/۴۹	۰/۴۰	۰/۱۲۸	۰/۰۰	۰/۲۰
اندازه شرکت	۱۵۰۰	۱۴/۲۴	۱۴/۱۹	۰/۶۰۳	۱۰/۳۲	۱۹/۲۵
اهرم مالی	۱۵۰۰	۰/۶۳	۰/۶۱	۰/۱۷۴	۰/۱۰۱	۰/۹۴
بازده حقوق صاحبان سهام	۱۵۰۰	۰/۱۱۹	۰/۱۰	۰/۱۳۸	-۰/۵۲	۰/۶۸
متغیر کیفی	تعداد مشاهده	تعداد صفر	تعداد یک			
تلفیقی بودن صورت‌های مالی	۱۵۰۰	۱۱۶۰	۳۴۰			

پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آزمون پیش فرض‌های استفاده از مدل‌های رگرسیون انجام می‌شود تا مناسب بودن مدل‌های پژوهش و شیوه برآورد مدل پژوهش بررسی گردد. یکی از پیش‌فرض‌ها در مدل‌های رگرسیون خطی چند متغیره، بررسی عدم مشکل هم‌خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل پژوهش است. جهت بررسی مشکل هم‌خطی بین متغیرهای پژوهش از عامل تورم واریانس استفاده گردید. با توجه به جدول ۲، از آنجا که مقدار عامل تورم واریانس برای کلیه متغیرهای مستقل و کنترلی مورد استفاده مدل‌های یک و دو پژوهش کمتر از ۱۰ است؛ بنابراین مشکل هم‌خطی در بین متغیرهای مستقل و کنترلی مدل‌های پژوهش وجود ندارد.

جدول ۲- آزمون هم خطی متغیرهای پژوهش

متغیر	تورم واریانس مدل ۱	تورم واریانس مدل ۱
نوسان سود	۱/۰۱۳	۱/۱۴
اندازه هیئت مدیره	۱/۰۰۹	۱/۰۰۹
استقلال هیئت مدیره	۱/۰۰۸	۱/۰۰۷
اندازه شرکت	۱/۰۱۴	۱/۰۱۳
اهرم مالی	۱/۰۰۷	۱/۰۰۸
بازده حقوق صاحبان سهام	۱/۰۱۱	۱/۰۱۲
تلفیقی بودن صورت‌های مالی	۱/۰۱۳	۱/۰۱۲
حق الزحمه حسابرسی	۱/۰۱۲	-
تاخیر گزارش حسابرسی	-	۱/۰۱۰

از دیگر پیش فرض‌ها در مدل‌های رگرسیون خطی چند متغیره، بررسی پایایی کلیه متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی به کار رفته در مدل‌های پژوهش است. پایایی متغیرهای پژوهش به معنای آن است که میانگین و واریانس متغیرهای به کار رفته در مدل پژوهش بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. در این پژوهش از آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲) برای بررسی پایایی متغیرهای پژوهش استفاده شده است. با توجه به جدول شماره ۳، سطح خطای آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲) برای تمامی متغیرها به کار رفته در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین متغیرهای پژوهش پایا هستند.

جدول ۳- آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	سطح خطا
تاخیر گزارش حسابرسی	۰/۰۰
حق الزحمه حسابرسی	۰/۰۰
نوسان سود	۰/۰۰
اندازه هیئت مدیره	۰/۰۰
استقلال هیئت مدیره	۰/۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۰
اهرم مالی	۰/۰۰
بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۰۰

در اقتصاد سنجی یکی از موضوعات مهم بررسی ناهمسانی واریانس مدل پژوهش است. برای بررسی ناهمسانی واریانس در مدل‌های رگرسیون خطی چند متغیره از آزمون بروش پاگان استفاده می‌شود. در واقع آزمون بروش پاگان وابستگی واریانس جملات خطای بدست آمده از رگرسیون خطی را به مقادیر متغیرهای توضیح دهنده مدل، بررسی می‌نماید. با توجه به جدول

شماره ۴، از آنجا که سطح خطای آزمون بروش پاگان، برای دو مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد، لذا نتایج آزمون بروش پاگان نشان دهنده ناهمسانی واریانس برای مدل‌های پژوهش است. در چنین مواردی برای تخمین مدل‌های رگرسیون از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌گردد.

جدول ۴- آزمون بروش پاگان

مدل	آماره آزمون	سطح خطا
یک	۶/۶۴	۰/۰۰
دو	۷/۵۹	۰/۰۰

آزمون مدل پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی آزمون می‌شوند در مورد داده‌های ترکیبی ابتدا آزمون چاو (F لیمر) به منظور انتخاب شیوه تخمین مدل از بین دو راهکار داده‌های تلفیقی یا تابلویی انجام می‌گردد. اگر سطح خطای آزمون چاو کمتر از ۵ درصد باشد از روش داده‌های تابلویی (عرض از مبدأ در تمام مقاطع برابر نیستند) و اگر بزرگ‌تر از ۵ درصد باشد، از روش داده‌های تلفیقی (عرض از مبدأ در تمام مقاطع برابر هستند) استفاده می‌شود. با توجه به جدول ۵، از آنجا که سطح خطای آزمون چاو برای مدل‌های یک و دو پژوهش از ۵ درصد کمتر است به همین دلیل از روش داده‌های تابلویی استفاده شد. با توجه به اینکه روش داده‌های پنبلی انتخاب گردید، این سؤال وجود دارد که آیا تفاوت در عرض از مبدأ واحدهای مقطعی به طور ثابت عمل می‌کند یا اینکه عملکردهای تصادفی می‌توانند به همین دلیل از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. با توجه به اینکه که سطح خطای آزمون هاسمن برای مدل‌های یک و دو پژوهش از ۵ درصد بیشتر است، از روش اثرات تصادفی استفاده می‌شود.

جدول ۵- انتخاب مدل پژوهش

مدل	نوع آزمون	سطح خطا	نتیجه آزمون
یک	آزمون چاو	۰/۰۰	داده تابلویی
	آزمون هاسمن	۰/۱۰	اثرات تصادفی
دو	آزمون چاو	۰/۰۰	داده تابلویی
	آزمون هاسمن	۰/۰۹	اثرات تصادفی

با توجه به جدول ۶، از آنجا که سطح خطای آماره اف برای مدل‌های یک و دو پژوهش کمتر از ۵ درصد است، به دلیل می‌توان پذیرفت نتایج مدل‌های پژوهش در سطح اطمینان بالای ۹۵ دصد معتبر است و برای روابط متغیرهای مستقل و کنترلی با متغیرهای وابسته مدل‌های پژوهش قابل اتکا و اطمینان است. همچنین ضریب تعیین برای مدل‌های یک و دو پژوهش به ترتیب ۰/۶۷ و ۰/۶۲ می‌باشد، بنابراین می‌توان پذیرفت ۶۷ و ۶۲ درصد از تغییرات متغیرهای تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها را به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل یک و دو تبیین نمود. همچنین مقدار آماره دوربین - واتسون برای مدل‌های یک و دو پژوهش به ترتیب ۱/۸۵ و ۱/۹۰ است و این مقادیر بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده، پس می‌توان پذیرفت خود همبستگی

مرتبه اول میان جملات خطای مدل‌های رگرسیونی پژوهش وجود ندارد و فرض وجود همبستگی بین خطاها رد می‌گردد.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول ۶ منعکس شده است. در مدل یک پژوهش سطح خطا برای متغیر مستقل یعنی نوسان سود ۰/۰۰ است، از آنجا که مقدار سطح خطا کمتر از ۵ درصد است، می‌توان پذیرفت نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر معناداری دارد. در نتیجه می‌توان فرضیه یک پژوهش را در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفت. از آنجا که ضریب متغیر نوسان سود (۰/۰۹) مثبت است، می‌توان با اطمینان قابل قبولی بیان کرد که نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد. در نتیجه هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود. همچنین در مدل دو پژوهش سطح خطا برای متغیر مستقل یعنی نوسان سود ۰/۰۰ است، از آنجا که مقدار سطح خطا کمتر از ۵ درصد است، می‌توان پذیرفت نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تأثیر معناداری دارد. در نتیجه می‌توان فرضیه دو پژوهش را در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفت. از آنجا که ضریب متغیر نوسان سود (۰/۰۸) مثبت است، می‌توان با اطمینان قابل قبولی بیان کرد که نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد. هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود.

جدول ۶- آزمون مدل‌های پژوهش

مدل دو		مدل یک		شرح
ضریب	سطح خطا	ضریب	سطح خطا	متغیر
۰/۱۵	۰/۰۰	۰/۱۶	۰/۰۰	مقدار ثابت
۰/۰۸	۰/۰۰	۰/۰۹	۰/۰۰	نوسان سود
۰/۰۷	۰/۰۰	-۰/۱۱	۰/۰۰	اندازه هیئت مدیره
۰/۰۷	۰/۰۰	-۰/۰۸	۰/۰۰	استقلال هیئت مدیره
۰/۰۶	۰/۰۰	۰/۰۷	۰/۰۰	اندازه شرکت
-۰/۰۹	۰/۰۰	۰/۰۷	۰/۰۰	اهرم مالی
۰/۰۹	۰/۰۰	۰/۱۱	۰/۰۰	بازده حقوق صاحبان سهام
۰/۱۵	۰/۰۰	۰/۱۲	۰/۰۰	تلفیقی بودن صورت‌های مالی
-	۰/۰۰	۰/۱۰	۰/۰۰	حق‌الزحمه حسابرسی
۰/۰۹	-	-	-	تأخیر گزارش حسابرسی
۰/۶۲		۰/۶۸		ضریب تعیین
۱/۹۰		۱/۹۲		آماره دوربین - واتسون
۲۰/۴۳		۲۱/۰۳		آماره اف
۰/۰۰		۰/۰۰		سطح خطا

هدف این پژوهش بررسی واکنش حسابرسان به نوسان سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. به این منظور در دو فرضیه جداگانه تأثیر نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی و تأثیر نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه یک پژوهش بیان‌گر آن است که نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این بدان معناست که با افزایش نوسان سود، تأخیر گزارش حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. نتایج حاصل از این فرضیه پژوهش بر خلاف نتایج پژوهش برایان و ماسون (۲۰۲۰) است. برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهش خود با استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۰۷۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ نشان دادند که نوسان سود تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. به عقیده آن‌ها در شرکت‌هایی که نوسان سود کمتر است، شرکت‌ها با استفاده از روش‌های خاص حسابداری سود را دستکاری نموده و با یکنواخت کردن سود طی دوره‌های زمانی مختلف، هموارسازی سود را انجام می‌دهند. به همین دلیل در چنین شرکت‌هایی حسابرسان، وقت بیشتری را جهت واقعی نمودن سود صرف خواهند کرد. اما در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نوسان سود تأثیر مثبت بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد و دلیل آن می‌تواند ریسک ناشی از نوسان سود باشد. چرا که با افزایش ریسک ذاتی ناشی از نوسان سود، حسابرسان آزمون‌های محتوای بیشتری را انجام خواهند داد و نتیجه نهایی آن افزایش تأخیر گزارش حسابرسی است. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دو پژوهش بیان‌گر آن است که نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این بدان معناست که با افزایش نوسان سود، حق الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. نتایج حاصل از این فرضیه پژوهش با نتایج پژوهش برایان و ماسون (۲۰۲۰) همراستا است. برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهش خود نشان دادند که نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت معناداری دارد. همان‌طور که در فرضیه یک اشاره شد، با افزایش نوسان سود، ریسک ذاتی حسابرسی افزایش پیدا می‌کند و حسابرسان برای کاهش ریسک ناشی از نوسان سود باید دامنه رسیدگی‌ها و آزمون‌های حسابرسی بیشتری را اجرا نمایند. در نتیجه تلاش حسابرسان برای کاهش ریسک ناشی از نوسان سود، از طریق افزایش حق الزحمه حسابرسی، برای حسابرسان جبران خواهد شد.

با توجه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، پیشنهادهای کاربردی زیر برای استفاده از نتایج پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ✓ با توجه به اینکه نوسان سود ریسک حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در زمان انعقاد قرارداد حسابرسی ضمن توجه به سایر عوامل مرتبط با شرکت‌ها، حق الزحمه و همچنین زمانبندی برای رسیدگی‌های خود، آثار ناشی از نوسان سود را مد نظر قرار دهند و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها را با توجه به نوسان غیر عادی سود شرکت تعیین نمایند.
- ✓ مدیران شرکت‌هایی که نگران هزینه‌های ناشی از حق الزحمه حسابرسی و همچنین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی هستند، پیشنهاد می‌شود ضمن حفظ کیفیت گزارشگری مالی از طریق

هموارسازی سود، نوسان غیر عادی سود را تا حد امکان خنثی نمایند. ✓ با توجه به تأثیر مثبت نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی، به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شرکت‌ها که نگران پیامدهای ناشی از تأخیر گزارش حسابرسی هستند پیشنهاد می‌شود در زمان تصمیم‌گیری در خصوص خرید و فروش سهام شرکت‌ها به نوسان سود شرکت‌ها به عنوان یک عامل تأثیرگذار و مهم توجه نمایند.

منابع

- ایمنی، محسن، دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۹). حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی بیشتر از نقش اهرم‌های بدهی عملیاتی و مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۴)، ۴۹۵-۵۲۲.
- بهمنی، مریم، نظام طاهری، سعیده سادات. (۱۴۰۱). هموارسازی سود و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها. فصلنامه علمی کارافن. https://karafan.tvu.ac.ir/article_152776.html?lang=fa.
- جعفرپور، میثم؛ جوکار، معصومه و مجید گرگی‌زاده (۱۳۹۶)، کنکاش پیرامون تأثیر عوامل حاکمیتی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۷)، ۱۶۵-۱۸۴.
- حسینی، محمد، محمدی، مهسا. (۱۳۹۹). تأخیر زمانی در ارائه گزارش حسابرسی و نزدیکی فاصله جغرافیایی دفتر مؤسسه حسابرسی به دفتر مرکزی صاحبکار: شواهدی از مزیت اطلاعاتی ناشی از تعامل مشترک و بهبود کارایی حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۱(۱)، ۱۱۴-۱۳۷.
- حیدریان، سجاد، یوسف پور، فاطمه، پوریا فریدی مهر (۱۳۹۹). تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابرس بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود: نقش تعدیلی بحران مالی، پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری دوره دوم پاییز ۱۳۹۹ شماره ۶، صص ۱۲۴-۱۵۲.
- سلیمانی امیری، غلامرضا، خوئینی، مهین، جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۸). خودمبستگی سود، نوسان سود و حق‌الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۲)، ۱۱۱-۱۲۶.
- صهبای قرقی، المیرا، لاری دشت بیاض، محمود، فکور ثقیه، امیرمحمد. (۱۳۹۸). گزارش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب‌وکار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۴)، ۵۱۷-۵۴۳.
- عباس زاده محمد رضا، نصیرزاده فرزانه، پورحسینی حصار سید مهدی. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۲۰ (۷۸)، ۳۹۲-۴۱۹.
- عباسی، ابراهیم، تامرادی، علی. (۱۳۹۹). تأثیر کوتاه‌بینی سرمایه‌گذاران بر مدیریت سود و سرمایه‌گذاری شرکت‌ها. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۴۱۰-۴۲۸.
- علی پور زاده، زهیر، قنبرزاده بهبهانی، علیرضا، ابدی گشنیگانی، محمد، جباری، آرزو. (۱۴۰۰).

بررسی تأثیر معاملات مدیریتی بر رابطه بین نوسانات سود سالانه و حقالزحمه حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، ۲(۴)، ۵۵-۷۲.

مرادی، مهدی. پور حسینی، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیرمالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱(۱)، ۱۶۸-۱۸۵.

مولائی، پژمان، کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابداری از سه بعد حسابداری، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۵)، ۱۰۰-۱۲۶.

نیری، هاتف، رحیم زاده، فرزاد، شکوهی فرد، سیامک. (۱۳۹۸). بررسی اثر تأخیر گزارش حسابداری بر نوسانات قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۹(۲)، ۸۱-۹۸.

نیکبخت، محمدرضا، بزرگ اصل، موسی، آزادی، کیهان، تصدی کاری، محمدجواد. (۱۳۹۹). مقایسه دیدگاه‌های مدیران سازمان و مؤسسات حسابداری در تعیین عوامل مؤثر بر حقالزحمه حسابداری با به کارگیری منطق فازی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۱)، ۷۲-۸۹.

Abbasi, E., Tamoradi, A. (2020). The Effect of Investors Myopic on Earnings Management and Companies Investment. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 410-428. (in persian).

Abbaszadeh, M., Nasirzadeh, F., Pourhosseini Hesar, M. (1999). Investigating the relationship between profit volatility and audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing knowledge*. 20 (78). 392-419. (in persian).

Abdillah, M.R., Mardijuwono, A.W. and Habiburrochman, H. (2019), The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1). 129-144.

Abernathy, J., Barnes, M., Stefaniak, C., & Weisbarth, A. (2017). An international perspective on audit report lag: A synthesis of the literature and opportunities for future research. *International Journal of Auditing*, 21, 100-127.

Alan, I., Blankley, D., Hurtt. N., & Jason, E. (2014). The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements. *A Journal of Practice & Theory*, 33 (2), 27-57.

Alhadab, M. (2018). Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(3). 395-416.

Alipourzadeh, Z., Ghanbarzade, A., Abbedi, M., & Jabari, A. (2021). Investigating the effect of economic uncertainty on the relationship between comparability of financial statements and the stock price crash riskon Tehran Stock Exchange. *Advances in Finance and Investment*, 2(4), 72-55. doi: 10.30495/afi.2022.1945982.1070. (in persian).

Aslhana, S. (2015). Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the USA. *Journal of Financial Reporting and Accounting* 12(1). 23-45.

Baatwah, S., Zalaila, S., & Norsiah, A. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?. *Managerial Auditing Journal*, 9 (30), 998-1022.

Bae, C. H., & Woo, Y. S. (2016). The effect of CEO turnover on audit report lag and management discretionary report lag: evidence from Korea. *Investment Management and Financial Innovation*,

13 (1) , 61-66.

Bahmani, M., & NezamTaheri, S. S. (2022). Income Smoothing and Audit Fees. *Karafan Quarterly Scientific Journal*, doi: 10.48301/kssa.2022.332432.2034. (in persian).

Bala, H., Waqar, A., Ghousia, K., & Balarabe, B. (2022). Audit firm attributes and income smoothing: the moderating influence of audit committee accounting expertise, *Cogent Business & Management*, 9:1, 2127194, DOI:10.1080/23311975.2022.2127194

Barua, A., Hossain, S., Dasaratha, V. (2019). Financial versus operating liability leverage and audit fees, *International Journal of Auditing*. 23 (2). 292-307.

Basuony, M., Ehab K.A., Moštaq, H., & Marie, O. (2017). Board characteristics, ownership structure and audit report lag in the Middle East. *International Journal of Corporate Governance*, 7 (2), 180-205.

Bhuiyan, B., Rahman, A., Sultana, N. (2021). Female tainted directors, financial reporting quality and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 16(2). 81-109.

Bryan, D., & Mason, T. (2020). Earnings volatility and audit report lag. *Advances in Accounting*. 51(1). 52-67.

Bryan, D., & Mason, T. (2020). Earnings Volatility and Auditor Risk Assessments: Evidence from Auditor Resignations. *Advances in Accounting*. 51(1). 1-12.

Bryan, D., Mason, T., & Reynolds, J. K. (2018). Earnings autocorrelation, earnings volatility, and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 47-69

Bryant, L., Peng, E., & Weber, D. (2013). Regulating the timing of disclosure: Insights from the acceleration of 10-K filing deadlines. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32, 475-494.

Chang, H., Jennifer, H., Zenghui, L., Bo, O. (2021). Income smoothing and audit fees. *Advances in Accounting*. <https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2021.100547>.

Chen, H., Hua, S., Liu, Z. and Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*, 27(1). 97-111.

Chen, H., Jia, W., Li, S. and Liu, Z. (2021). Governmental customer concentration and audit pricing", *Managerial Auditing Journal*, 36(2). 334-362.

Cho, M., Young, S., Krishnan, V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106787>.

David, B., Bryan, B., Terry W., (2021). Earnings volatility and auditor risk assessments : evidence from auditor resignations. *Accounting horizons : a quarterly publication of the American Accounting Association*. 34 (1). 32-56.

DongJi, X., Lu, W., Qu, W. (2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3). 266-287.

Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1). 44-75.

Egbunike, C.F., Igbinovia, I.M., Okafor, K.J. and Mmadubuobi, L.C. (2022), Residual audit fee and real income smoothing: evidence from quoted non-financial firms in Nigeria", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2022-0006>

Fujianti, I., Satria, I. (2020). Firm Size, Profitability, Leverage as Determinants of Audit Report Lag: Evidence From Indonesia, *International Journal of Financial Research* 11(2). 61- 75.

Gontara, H. and Khlif, H. (2021). Tax avoidance and audit report lag in South Africa: the moderating effect of auditor type. *Journal of Financial Crime*,. <https://doi.org/10.1108/JFC-09->

2020-0197

Habib, A. and Huang, H.J. (2019). Abnormally long audit report lags and future stock price crash risk: evidence from China. *International Journal of Managerial Finance*, 15(4). 611-635

Habib, A., Bhuiyan, B. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 20(1). 32-44.

Habib, A., Bhuiyan, B., Huang, J., Shahin, M. (2021). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*. 23 (1). 20-44.

Habib, A., & Mohammadi, A. H. (2018). Political connections and audit report lag: Indonesian evidence. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26 (1), 59-80.

Habib, A., Bhuiyan, M., Huang, H., & Miah, M. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23, 20-44.

Hassan, Y.M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1). 13-32.

Hassani, M., & Mohammadi, M. (2021). Audit Report Lag and Auditor-Client Geographic Proximity: Evidences from Information Advantage of Interaction & Improve Audit Efficiency. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(1), 114-137. (in persian).

Hazeri Niri, H., Rahimzadeh, F., ShokouhiFard, S. (2019). Effect of Audit Report Delay on Fluctuations of Stock Prices of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of accounting and social interests*, 9(2), 81-98. (in persian).

Heidarian, S., Yousefpour, F., Pouria Faridi, M. (2016). The Impact of Abnormal Delay of the Auditor's Report on Stock Price Fluctuations and Profit Fluctuations: The Adjusting Role of the Financial Crisis. *Contemporary Research in Management and Accounting*, 6(1). 124-152. (in persian).

Imeni, M., Daryaei, A. (2021). Audit Fees: A Further Evidence of the Role of Financial and Operating Liability Leverage. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 495-522. (in persian).

Jafaripou, M., Jokar, M., Gorgizadeh, M. (2017). Investigating the effect of government factors on the delay of the audit report of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing knowledge*. 17 (67). 165-184. (in persian).

Januarti, I., Mutiara, S., Wiryaningrum, M. (2019). The Effect of Size, Profitability, Risk, Complexity, and Independent Audit Committee on Audit Fee, *Jurnal Dinamika Akuntansi*. 10(2). 136-145.

Junjian, G. (2021). FDI characteristics, industry homogeneity, and audit fees in Japanese multinationals. *Journal of Multinational Financial Management*. <https://doi.org/10.1016/j.mulfin.2021.100678>.

Kaaroud, M.A., Mohd Ariffin, N. and Ahmad, M. (2020). The extent of audit report lag and governance mechanisms: Evidence from Islamic banking institutions in Malaysia, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 11(1). 70-89.

Kamal, N., Yousef, H. (2016). Factors Influencing External Audit Fees of Companies Listed on Dubai Financial Market. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and*

Lai, k. (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 36(1). 254-276.

Management. 9(3). 142-163.

Molaei, P., & kordestani, G. (2022). Factors affecting the delay in submitting the audit report from three dimensions of audit, corporate governance and company specific factors. *Journal*

of Professional Auditing Research, 2(5), 100-126. doi: 10.22034/jpar.2022.549070.1078. (in persian).

Moradi, M., Pourhosseini, S. (2016). Investigating the Relationship between Some Financial and Non-Financial Characteristics and Duration of Completion and Completion of Audit Operations in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. Accounting and Auditing Research, 1(1), 168-185. (in persian).

Munsif, V., Raghunandan, K., & Rama, D. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(3), 203-218.

Naser, K. and Hassan, Y.M. (2016). Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai Financial Market", International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management, 9(3). 346-363.

Nikbakht, M., Bozorg Asl, M., Azadi, K., & Tasaddi Kari, M. (2021). Comparison of Organizational and Audit Institutions' Views on Determining the Factors Affecting Audit Fees Using Fuzzy Logic. Journal of Professional Auditing Research, 1(1), 72-89. doi: 10.22034/arj.2021.243328. (in persian).

Nikkinen, J., & Sahlström, P. (2015). Risk in Audit Pricing: The Role of Firm Specific Dimensions of Risk. Advances in International Accounting, 19(1). 144-153.

Okaily, J. (2020). The effect of family control on audit fees during financial crisis. Managerial Auditing Journal, 35 (5). 645-665.

Pythaloka, A., Rozak, I., Sulistyowati, W. (20219). The Influence of Company Size and Audit Fee on Audit Quality. Advances in Economics, Business and Management Research, 16(1). 371-383.

Rahman, M., & Wu, T. (2021). Volatility of other comprehensive income and audit fees: evidence from China, International Journal of Disclosure and Governance, Palgrave Macmillan, vol. 18(1), 1-15.

Reichelt, K., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. Journal of Accounting Research, 48(3), 647-686.

Rusmin, R. and Evans, J. (2017). Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies. Asian Review of Accounting, 25(2). 191-210. <https://doi.org/10.108/ARA-06-2015-0062>.

Sahbay Ghorghi, E., Lari Dashtebayazi, M., Fakoor Saghiih, A. (2020). Auditor Reporting and Audit Fees: The role of Business Strategies. Accounting and Auditing Review, 26(4), 517-543. (in persian).

Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M. and Naemi, M. (2018). The effect of CEO tenure and specialization on timely audit reports of Iranian listed companies", Management Decision, 56(2). 311-328.

Soleimany Amiri, G., Khoieini, M., Javani Ghalandari, M. (2019). Earning Autocorrelation, earning Volatility, and Audit Fees. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 8(32), 111-126. (in persian).

Stewart, E.G. and Cairney, T.D. (2019). Audit report lag and client industry homogeneity. Managerial Auditing Journal 34(8). 1008-1028.

Sultana, N., Singh, S., Zahn, M. (2014). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag. International Journal of Auditing. 19 (2). 72-87.

Sun, X., Habib, A., Uddin Bhuiyan, B. (2020). Workforce environment and audit fees: International evidence. Journal of Contemporary Accounting & Economics. 16(1). 101-124.


Tang, B. (2020). Earnings Volatility and Auditor Fee. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22, 71–97.

Wan Hussin, W.N., Bamahros, H.M. and Shukeri, S.N. (2018). Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33 (3). 246-266.

Whitworth, J., & Lambert, T. (2014). Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 129–152.

پی‌نویس:

- | | |
|-----------------------|--------------------------|
| 1. Kaaroud et al | 27. Wan Hussin et al |
| 2. Salehi et al | 28. Durand |
| 3. Rusmin & Evans | 29. Stewart & Cairney |
| 4. Sultana et al | 30. Bryan et al |
| 5. Habib et al | 31. Reichelt & Wang |
| 6. Fujianti & Satria | 32. Habib et al |
| 7. Habib & Bhuiyan | 33. Whitworth & Lambert |
| 8. Munsif et al | 34. Abernathy et al |
| 9. Abdillah et al | 35. Hassan |
| 10. Asthana | 36. Bryant et al |
| 11. Bryan & Mason | 37. Habib & Huang |
| 12. Pythaloka et al | 38. Zhang et al |
| 13. Kamal & Yousef | 39. Chen et al |
| 14. Januarti et al | 40. Demerjian et al |
| 15. Dongji et al | 41. Naser & Hassan |
| 16. Barua et al | 42. Okaily |
| 17. Junjian | 43. Alhadab |
| 18. Cho et al | 44. Nikkinen & Sahlstrom |
| 19. Bhuiyan et al | 45. Tang |
| 20. Sun et al | 46. Egbunike et al |
| 21. Baatwah et al | 47. Bala et al |
| 22. Alan et al | 48. Chang et al |
| 23. Baatwah et al | 49. David et al |
| 24. Habib & Mohammadi | 50. Rahman & Wu |
| 25. Bae & Woo | 51. Basuony et al |
| 26. Gontara & Khlif | |

	<p>COPYRIGHTS This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.</p>
---	--